

商学研究論集

第50号 2019. 2

# 新たな収益認識基準の論理構造に関する研究

## ——2010年 ED, 2011年 ED, IFRS 第15号によせて——

### Research on the New Revenue Recognition Standards: Focused on 2010 ED, 2011 ED, and IFRS 15

博士前期課程 商学専攻 2017年度入学

葛 曉 鵬

GE Xiaopeng

#### 【論文要旨】

2018年1月1日、国際財務報告基準第15号「顧客との契約から生じる収益」が発効した。同基準は、包括的な収益認識基準の再構築を図り、10年以上の期間をかけて形成された会計基準として、会計情報の目的適合性を向上させることが期待されている。本稿は、収益認識改訂プロジェクトの初期段階において討議された代替的な収益認識モデルである「活動基準モデル」と新基準に基づく「契約基準モデル」との関連性に着目し、新たな収益認識基準の論理構造を考察しようとするものである。

契約を基礎とする収益認識の原則に基づいて、新基準では、企業はステップ1「顧客との契約を識別すること」、ステップ2「当該契約における個別の履行義務を識別すること」、ステップ3「取引価格を決定すること」、ステップ4「別個の履行義務に対して当該取引価格を配分すること」、ステップ5「企業が個々の履行義務を充足したときに収益を認識すること」という5つの段階を踏んで会計処理を行うことが求められる。そのうち、履行義務の充足パターンが、①「一定の期間にわたり充足される履行義務」、②「一時点で充足される履行義務」という2つに分けられる。本稿の考察に当たっては、一定期間にわたり充足される履行義務を認識するという収益認識パターンは、企業側の財やサービスの生産または提供に関する活動に基づく収益認識方式を含んでおり、元々開発されてこなかった活動基準モデルが内在していると考ええる。こうした論理構造を分析・考察することにより、実務上留意すべき側面、即ち、一定の期間にわたり充足される履行義務の進捗度に関する、最適な方法の選択及び計算数字の信頼性を確保する側面の重要性が浮き彫りとなった。

【キーワード】 収益認識、国際財務報告基準（IFRS）、顧客との契約から生じる収益、活動基準モデル、履行義務

## 【目次】

はじめに

I 先行研究のレビュー

II 契約基準モデルによる収益認識の論理

III 活動基準モデルによる収益認識の論理

おわりに

## はじめに

2014年5月、国際会計基準審議会（以下IASBと略）と米国の財務会計基準審議会（以下FASBと略）が共同で「顧客との契約から生じる収益」を公表した。この新たな収益認識基準は、10年以上に渡って形成された共通の会計基準として、顧客との契約から生じる収益の認識に関する包括的な枠組みを提供するものである。新たな基準の実務適用を支援するために、IASBとFASB（以下、両審議会と総称）は共同で収益認識に関する移行リソースグループ（Transition Resource Group for Revenue Recognition, TRG）を設置した。2016年4月に、新たな収益認識基準の要求事項として、開発する際の両審議会の意図を追加されてきた「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」<sup>1</sup>の最終版を公表した。新たな収益認識基準は2018年1月1日以降に開始する事業年度から適用されることになった。以上の内容をまとめると、表1の通りである。

〈表1〉 IFRS第15号適用までの審議経緯

2002年	収益認識に関する改訂プロジェクト開始	
2007年	IASBとFASB共同審議会	初期的合意の公表
2008年	討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」	コメントを求める
2010年	公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、2010年EDと略）	コメントを求める
2011年	公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、2011年EDと略）	コメントを求める
2014年	IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」	
2016年	IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の明確化	両審議会の意図の明確化
2018年	2018年1月1日から適用	

（出典） 筆者作成

さて、収益測定の基礎、具体的にいうと、履行義務の測定方法に関しては、初期段階において、現在出口価格の使用と配分後の顧客対価（すなわち取引価格）の使用の2つを同時に検討してい

<sup>1</sup> 本稿におけるIFRS第15号の内容は、企業会計基準委員会訳『IFRS基準2017』という書籍を参考にするものである。また、これを引用する際には、若干の修正を加えている。

た。しかし、両審議会は2008年討議資料において、次の理由により現在出口価格モデルを放棄した<sup>2</sup>。

- (a) 契約開始時に、対価請求権の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合に、企業が財またはサービスを移転する前に、すでに収益認識を行う可能性が存在すること。
- (b) 現在出口価格は減価に観察可能ではない。その結果、履行義務の測定は通常見積りを用いることが必要となる。契約開始時において残存する履行義務に関する現在出口価格を見積ることは複雑であり、見積られた測定値は検証が困難であること。
- (c) 企業が契約開始時において履行義務を識別することができなかった場合、契約開始時における過大な収益認識につながること。

以上の理由により、両審議会が決定したのは、収益の測定においては配分後の顧客対価を使用することである。この点に関しては、2008年討議資料から IFRS 第15号の成立までも変化はない。

一方、収益認識の基礎に関しては、契約を基礎とする収益認識の原則に基づいて、両審議会は収益認識にあたっての中心となる原則を次のように定めている。すなわち、「企業が収益の認識を、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない」<sup>3</sup>という原則である。この中心となる原則に基づいて、企業には次のステップ1からステップ5までの段階を踏んで会計処理を行うことが求められる。

ステップ1 顧客との契約を識別すること

ステップ2 当該契約における個別の履行義務を識別すること

ステップ3 取引価格を決定すること

ステップ4 別個の履行義務に対して当該取引価格を配分すること

ステップ5 企業が個々の履行義務を充足したときに収益を認識すること

このように、顧客との間で法的な裏付けのある契約に基づいて新たな収益認識基準が開発された。両審議会は企業が一般的に顧客との契約がない場合には、収益を認識すべきではないという見解に同意している。顧客との契約が締結される前の企業活動に関しては、いかなる収益認識が行われるのか。この点について、2010年公開草案では次のように述べていた。すなわち、「両審議会は活動基準モデルを開発せず、契約を基礎とする収益認識の原則が、顧客との契約についての一般的

---

<sup>2</sup> 2008年討議資料 para.5.17によれば「しかし、両審議会は次の理由から現在出口価格アプローチを却下した。

(a)収益認識のパターン、(b)複雑性、(c)誤謬のリスク」。

<sup>3</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para.2.

な収益認識基準のための最も適切な原則であるという予備的見解を維持した<sup>4</sup> というのである。契約を基礎とする収益認識の原則を提唱することは、2010年公開草案、2011年公開草案並びに IFRS 第15号までも、一貫して明確に述べられていた。

なぜ活動基準モデルを開発せず、契約基準モデルだけを維持していたのか。この点に関しては、新基準では詳しく記述されていない。また、関連する文献もあまり見つかっていないのである。そこで本稿では、活動基準モデルと契約基準モデルの関係を明らかにする上で、新たな収益認識基準の論理構造を考察する。以下では、第Ⅰ章から第Ⅲ章、そして「おわりに」の構成を採る。第Ⅰ章では、先行研究における新たな収益認識基準の論理構造をどのように論じているかを紹介する。第Ⅱ章では、本研究の対象である IFRS 第15号の提案内容および実務処理手順を示す。第Ⅲ章では活動基準モデルに関する内容を提示する上で、活動基準モデルと新たな収益認識基準の関連性を考察する。「おわりに」では、本研究の結論を述べる。

## I 先行研究のレビュー

本章の目的は、新たな収益認識基準である IFRS 第15号の論理構造に関する先行研究を考察することにある。佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」（2014年）と金子輝雄「国際課税の観点からみた IFRS15」（2018年）の2つの論稿を取り扱う。ここでは、新たな収益認識基準の論理構造に関して、2人の論者がどのように論じているのかに着目する。こうした考察を踏まえて、新基準の論理構造への理解を深めることにする。

### 1 新たな収益認識基準の特徴点—佐々木隆志の所説（2014年）に寄せて—

佐々木は、新たな収益認識モデルの特徴を次の2点にまとめている。

一つ目は、「従来、会計処理の対象ではなかった『顧客との契約』を識別するという点である。新基準では、これをいわゆる簿記上の処理対象とはしない、としつつもその内容の開示は要求しているため、なんらかの実務対応が必要である。」<sup>5</sup>と述べる。

二つ目は、「『顧客との契約』から生ずる収益は、契約履行義務を果たす（財やサービスの提供）等によって生ずる『契約の正味ポジション』の増加によって認識される、という点である。このとき重要なのは、履行義務の遂行は、財やサービスの支配（control）が顧客へ移転する、ということをもメルクマールとする点である。それは、従来のいわゆる実現主義・販売基準と同じく、財やサービスを顧客に提供した時点において収益が認識されるということを意味している」<sup>6</sup>とする。

---

<sup>4</sup> IASB, Basis for Conclusions on Exposure draft *Revenue from Contracts with Customers*, BC 34. 次のウェブサイトを参照した（最終閲覧日2018年9月10日）。<https://www.ifrs.org/-/media/project/revenue-from-contracts-with-customers/exposure-draft/published-documents/ed-revenue-recognition-basis.pdf>

<sup>5</sup> 佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」、『会計』、第187巻第6号、2014年12月、4頁。

<sup>6</sup> 佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」、『会計』、第187巻第6号、2014年12月、4頁。

新たな収益認識基準がもたらす影響に関して、佐々木は次のように述べている。すなわち、「IASBの提案する収益認識モデルは、少なくとも収益認識時点についていえば、『販売基準』すなわち、財やサービスの顧客への引き渡しをもって収益認識を行う従来の収益認識基準とさほど大きな違いを持たない。しかし、財・サービスの顧客への引き渡し以前に収益を認識する生産基準・工事進行基準や、財・サービスの顧客への引き渡し後に認識する配賦基準などについては、それが原則的には認められない、という結果をもたらしてしまう」<sup>7</sup>とする。

しかしながら、2010年ED以降の提案では、「契約の正味ポジション」という言葉は姿を消し、両審議会は次のことを提唱していた。すなわち、「収益は契約資産の増加又は契約負債の減少から生じるという考え方を持てるにもかかわらず、両審議会は、契約の認識・測定よりもむしろ、収益の認識・測定に関する提案要件を明確化した。両審議会は、収益の認識時点と金額に焦点を当てる方が、提案内容の明確化を単純化することになると考えた」<sup>8</sup>と指摘している。このように、両審議会が焦点を当てているのは、「契約」の認識と測定よりむしろ、「収益」の認識・測定である。したがって、新たな収益認識基準は、収益の認識時点と金額を明確化するものである。なお、新たな収益認識基準はいかなる提案により収益の認識時点と金額を明確化するのかについては、第Ⅱ章で考察する。

## 2 活動基準モデルが放棄された理由—金子輝雄の所説（2018年）に寄せて—

金子は、新基準について「ことさら契約という語句を強調している印象を受ける」と述べ、その意図に言及しつつ「つまり契約とは当事者間での権利・義務を生じさせる法律行為としての契約ということであり、民法でいう契約と同じ概念である。IFRSにおいてはこのような契約関係を前提に、『履行義務の充足』を規準として収益を認識することとしている<sup>9</sup>」と推測している。このような法律関係を重視する背景において、活動基準モデルと契約基準モデルの関係について、金子は以下のように述べている。

「活動モデルとは、財又はサービスの生産又は提供における活動を行うにつれて収益を認識するという、生産基準、つまり発生主義に基づく収益認識モデルということであるが、経営管理用の内部データとしてならばともかく、財務情報として制度的に企業外部に公表されたことは歴史的に一度もなかった。契約を基礎とすれば、法的な裏付けが得られ、それゆえ利益操作の余地がなく、したがって確実性と客観性を有するということのようなのであるが、会計学の世界で

---

<sup>7</sup> 佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」、『會計』、第187巻第6号、2014年12月、8頁。

<sup>8</sup> IASB, Basis for Conclusions on Exposure draft *Revenue from Contracts with Customers*, BC 31.

<sup>9</sup> 金子輝雄「国際課税の観点からみたIFRS15」、『拓殖大学経営経理研究 岡本治雄教授退職記念号』、第111号、2018年02月、109頁。

は言い古された感がなくもない」<sup>10</sup>。

かくして、金子によれば、活動基準モデルによる収益認識の原則は、企業内部経営管理データとして使われているだけであり、公表用として利用されてきた歴史はないという。その一方、契約を基礎とする収益認識の原則を使うことは、法的裏付けがあって、経営者の恣意性が入り込む余地が排除され、利益操作の可能性が低くなると説明する。それ故に、両審議会は活動基準モデルを採用せず、契約を基礎とする原則を維持する形での新たな収益認識基準の開発とみなしている。

以上、本章では、2つの先行研究を紹介した。しかしながら、企業側の活動に基づく既存の収益認識基準における生産基準・工事進行基準は完全に放棄されたのか。それとも、ある形で新基準に内在するのか。これに対して、本稿では、「活動基準モデル」と新基準に基づく「契約基準モデル」との関連性に着目し、新たな収益認識基準の論理構造を考察しようとするものである。

## II 契約基準モデルによる収益認識の論理

収益認識に関する改訂プロジェクトの初期段階では、収益認識は契約における正味ポジションの増加（契約資産が増加するか契約負債が減少するかあるいは両者の組み合わせ）につながると考えられていた。しかし、両審議会は2010年ED以降の提案において、契約の認識及び測定ではなく、収益の認識及び測定という観点の要求事項を明確化した。本章では、最新の基準であるIFRS第15号の内容を展開する。

### 1 中心原則となる5つのステップに関する考察

以下、新基準におけるステップ1からステップ5までの収益認識の手順を考察する。

#### **ステップ1**：契約の識別

新たな収益認識基準における契約の定義は、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」<sup>11</sup>である。ステップ1では、対象となる顧客との契約を識別することである。契約を満たす条件は次のように明確に定義されている<sup>12</sup>。

- (a) 契約の当事者が、契約を（書面で、口頭または他の取引慣行に従って）承認しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- (b) 企業が、移転すべき財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- (c) 企業が、移転すべき財またはサービスに関する支払条件を識別できる。

<sup>10</sup> 金子輝雄「国際課税の観点からみたIFRS15」、『拓殖大学経営経理研究 岡本治雄教授退職記念号』、第111号、2018年02月、110頁。

<sup>11</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, 付録A。

<sup>12</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 9。

(d)契約に経済的実質がある<sup>13</sup>。

(e)企業が、顧客に移転する財またはサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い<sup>14</sup>。

顧客との契約は通常、単一の契約として識別する。しかし、複数の契約を単一の契約として扱って会計処理すべき場合もある。次頁の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（または顧客の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない<sup>15</sup>。

(a)契約が単一の商業目的を有するパッケージとして交渉されている。

(b)1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。

(c)複数の契約で約束した財又はサービス（又は各契約で約束した財又はサービスの一部）が、単一の履行義務である。

#### **ステップ2**：履行義務の識別

ステップ1で識別された契約における、約束した財またはサービスの顧客への移転を描写するようにさらに収益を認識するためには、認識の会計単位を適切に識別する必要がある。契約開始時に、各要素を評価し、次のいずれかを、履行義務として識別する<sup>16</sup>。

(a)別個の財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）<sup>17</sup>

(b)顧客への同一の移転パターンを有し、かつ、ほぼ同一である、一連の別個の財またはサービス<sup>18</sup>

---

<sup>13</sup> 「経済的実質」は具体的に「契約の結果として、企業の将来のキャッシュ・フローのリスク、時期または金額が変動すると見込まれる」と展開される。

<sup>14</sup> IFRS 第15号 para.9によれば「対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、顧客が期限到来時に当該対価の金額を支払う能力と意図だけを考慮しなければならない。企業が権利を得ることとなる対価の金額は、企業が顧客に価格譲歩を提供する可能性があることにより対価に変動がある場合には、契約に記載された価格よりも低くなることもある」。

<sup>15</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para.17.

<sup>16</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para.22.

<sup>17</sup> 約束した財またはサービスは、IFRS 第15号 para.17によれば、「(a)顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる、(b)財またはサービスを顧客に移転するという企業に約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である」両方の条件に該当する場合には、別個の履行義務である。

<sup>18</sup> IFRS 第15号 para.9によれば「一連の別個の財またはサービスは、(a)企業が顧客への移転を約束している一連の別個の財またはサービスのそれぞれが、一点お期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす、(b)一連の別個の財またはサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される、両方の条件に該当する場合には、顧客への移転のパターンが同じである」。

### ステップ3：取引価格の算定

ステップ3では、顧客との契約に係る取引価格を測定する<sup>19</sup>。取引価格の測定に関しては、次のことを考慮すべきである。すなわち「企業は、取引価格を算定するために、契約の条件および自らの取引慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への約束した財またはサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある」<sup>20</sup> ということである。

### ステップ4：履行義務への取引価格の配分

収益は履行義務単位で認識されるため、契約の取引価格を各履行義務に配分する必要がある。配分の目的としては、「取引価格を配分する際の目的は、企業がそれぞれの履行義務（あるいは別個の財またはサービス）に対する取引価格の配分を、企業が約束した財またはサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うこと」<sup>21</sup> である。配分の手段としては、「取引価格をそれぞれの履行義務に独立販売価格<sup>22</sup>の比率で配分するため、企業は、契約におけるそれぞれの履行義務の基礎となる別個の財またはサービスの契約開始時の独立販売価格を算定し、取引価格を当該独立販売価格に比例して配分しなければならない」<sup>23</sup> のである。

### ステップ5：履行義務の充足

企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転することによって企業が履行義務を充足したときに（または充足するにつれて）、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得したときに（または獲得するにつれて）である<sup>24</sup>。企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するのか、それとも一時点で充足するのかを決定しなければならない<sup>25</sup>。

#### ①一定の期間にわたり充足される履行義務

企業は財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転し、一定の期間にわたり履行義

---

<sup>19</sup> IFRS 第15号付録Aによれば「取引価格とは、約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得るとみこんでいる対価の金額である」。

<sup>20</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 47.

<sup>21</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 73.

<sup>22</sup> IFRS 第15号付録Aによれば「独立販売価格とは、企業が約束した財またはサービスを独立に顧客に販売するであろうか価格である」。

<sup>23</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 76.

<sup>24</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 31.

<sup>25</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 32.



務を充足した収益を認識するのは、次の要件のいずれかに該当する場合である<sup>26</sup>。

- (a)顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- (b)企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するかまたは増加させ、顧客が当該資産の創出または増加につれてそれを支配する。
- (c)企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している。

## ②一時点で充足される履行義務

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行を充足する時点を決定するために、企業は支配に関する要求事項を考慮しなければならないのである。支配の移転に関する指標としては次のものが挙げられている<sup>27</sup>。

- (a)企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (b)顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- (c)企業が資産の物理的占有を移転した。
- (d)顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している
- (e)顧客が資産を検収した。

## 2 契約コスト

新たな収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益以外に、契約に関するコストの会計処理も定められている。IFRS 第15号では、契約コストは「顧客との契約の獲得の増分コスト及び顧客との契約を履行するために生じるコスト」<sup>28</sup>に分類される。

契約獲得の増分コストは、「企業は顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識しなければならない。契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得するために発生するコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものである（例えば、販売手数料）。当該部分のコストは、発生時に費用として認識しなければならない」と規定されている。

一方、顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準の範囲<sup>29</sup>に含まれない場合には、企業は契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当するときだけ、当該コス

---

<sup>26</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 35.

<sup>27</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 41.

<sup>28</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 8.

<sup>29</sup> IAS 第2号「棚卸資産」、IAS 第16号「有形固定資産」及びIAS 第38号「無形資産」が挙げられる

トから資産を認識しなければならない<sup>30</sup>。

- (a)当該コストが、契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している<sup>31</sup>。
- (b)当該コストが、将来において履行義務の充足（または継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するかまたは増加する。
- (c)当該コストの回収が見込まれている。

上記の要件を満たす場合に資産化されるコストと、発生時に費用処理されるコストは、以下の表のようになる。

〈表2〉 契約獲得コストにおける資産化するコストと費用化するコスト

資産化する契約（又は特定の予想される契約） に直接関連するコスト <sup>32</sup>	発生時に費用化するコスト <sup>33</sup>
(a)直接労務費 (b)直接材料費 (c)契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額 （例えば、契約管理および監督のコスト、保険料 および契約の履行に使用される器具、設備および 使用権資産の減価償却費） (d)契約に基づいて顧客に明示的に請求可能なコスト (e)企業が契約を締結したことだけを理由にして発生 したその他のコスト（例えば、外注先への支払）	(a)一般管理費 (b)契約を履行するための仕損した原材料、労働力又 はたの資源のコストのうち、契約価格に反映され なかったもの (c)契約における充足した履行義務（又は部分的に充 足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、 過去のリオウに関連するコスト） (e)未充足の履行義務に関連しているのか、充足した 履行義務に関連しているのかを企業が区別できな いコスト

（出典） 筆者作成

### 3 実務適用に関する考察

前章で展開したように、IFRS 第15号は、収益認識時点により、履行義務が、「一定の期間にわたり充足する」と「一時点で充足」という2つのパターンに分けられている。「一時点で充足される履行義務」は、従来一時点で財やサービスを顧客に移転した時点で収益を認識するという、伝統的な実現主義、あるいはその典型的な形態である「販売基準」と同じ内容を持つものであると考える。したがって、新基準は、主に伝統的な「販売基準」以外の収益認識原則を対象として、改訂されるものであると考える。すなわち、新基準の特徴点は「一定の期間にわたり充足する」であると考える。「一定の期間にわたり充足する」に関する一巡の収益認識手続きを深く理解するために、

<sup>30</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 95.

<sup>31</sup> 例えば、既存の契約の更新により提供されるサービスに関するコスト、またはまだ承認されていない特定の契約により移転される資産の設計のコスト。

<sup>32</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 97.

<sup>33</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 98.

設例を使って実務上の適用例を提示する。IFRS 第15号は、ステップ1からステップ5までの総合的な設例を提示していないため、IFRS 第15号を参照しているあずさ監査法人の実務適用ガイダンスを使用することにする。

## (1) 事実関係

本設例は、ソフトウェア業を営むA社と顧客X社の間でシステム開発に関する契約である。この事実関係は以下の通りである<sup>34</sup>。

- A社はソフトウェア業を営んでおり、顧客X社との間で、「要件定義」、「設計」、「開発」、「導入」（以上「ソフトウェア開発」）、「サーバー納品」及び「保守」に係る個別契約を締結している（以上すべてまとめて「システム開発」）。
- A社が開発したソフトウェアはX社独自の仕様に基づいたものであり、完成したソフトウェアの納品後A社がライセンスを持つものではない（ソフトウェアの納品後、当該ソフトウェアの所有権はX社に移転する）。
- A社とX社の間には、個別契約を締結する際の諸条件が定められた基本契約が締結されているが、当該基本契約は、A社とX社のいずれにおいてもなんらかの義務を生じさせるものではない。
- 「要件定義」から「サーバー納品」までの価格交渉は1つの括りで行われ、これらの個別契約はほぼ同時期に締結される。
- 「保守」契約については、「要件定義」から「サーバー納品」までが終了した時点で、別途X社と価格交渉し、契約を締結している。
- 「保守」契約の価格は市場価格に基づいて決められるため、他の契約の価格や履行に依存していない。
- 納品するサーバーは汎用品であり、X社は容易に他社から同様のサーバーを入手可能である。
- 開発されたソフトウェアは、保守サービスがなくても動作し続ける。
- 開発されたソフトウェアのサーバーへのインストールは、A社固有の技術的を必要とせず、他の企業でも行うことができる。

## (2) 契約処理の手続

上述の設例が新基準において、いかなる収益認識されるのか。次に、監査法人による会計処理にしたがって、実務処理上の特徴点を解明する。

---

<sup>34</sup> あずさ監査法人『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』，中央経済社，2018年6月，173頁。

## ステップ1 顧客との契約を識別<sup>35</sup>

### 〈解説〉

基本契約は、個別契約を締結する際の諸条件を定めているのみである場合、A社及びX社に何らかの義務を生じせるものではないため、基本契約のみではIFRS第15号における契約には該当しない。したがって、基本契約以外の個別契約がIFRS第15号の「契約の結合」の要件に該当するかがポイントとなる。

「要件定義」から「サーバー納品」までの契約は、ほぼ同時期に締結されており、また、開発したソフトウェアをX社が利用できる状態にするという単一の商業目的を有するまとまりとして交渉されているため、これらの契約は全て結合されると考えられる。

一方、「保守」契約については、「サーバー納品」まで終了した後に単独で価格交渉が行われているため、保守サービスは、他の契約と合わせて単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されていない。また、開発されたソフトウェアは保守サーバーがなくても動作し続けることから、保守サービスは、他の契約と合わせて単一の履行義務を構成しない。以上より、「保守」契約は結合の対象とならず、単独した個別の契約と捉えられる。

それ故に、本設例における契約はステップ1では2つの部分に分割される。1つは「要件定義」から「サーバー納品」までの契約である。いま1つは、「保守」契約である。

## ステップ2 当該契約における個別の履行義務を識別<sup>36</sup>

### 〈解説〉

本契約では、「要件定義」から「サーバー納品」までの個別契約は結合されるものの、顧客との契約において移転することを約束した財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）が1つの履行義務として識別されるのか、あるいは個別の履行義務として識別されるかは検討が必要となる。

本ケースにおいては、「要件定義」を明確にすることによりソフトウェアの「設計」が可能になり、「設計」書をもとに「開発」が行われる。そして「開発」されたソフトウェアがあって初めて当該ソフトウェアの「導入」が可能となる。これにより、「要件定義」から「導入」までのソフトウェアの開発に係るサービスは、本ケースの場合、他社が引き継ぐことは技術的に不可能であり、それぞれ単独の業務のみでは当該ソフトウェアをX社が利用できる状態にならないことからX社が便益を得られないうえに、各業務の相互依存性が高いと考えられるため、1つの履行義務になるものと考えられる。

<sup>35</sup> あずさ監査法人『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』，中央経済社，2018年6月，174頁。

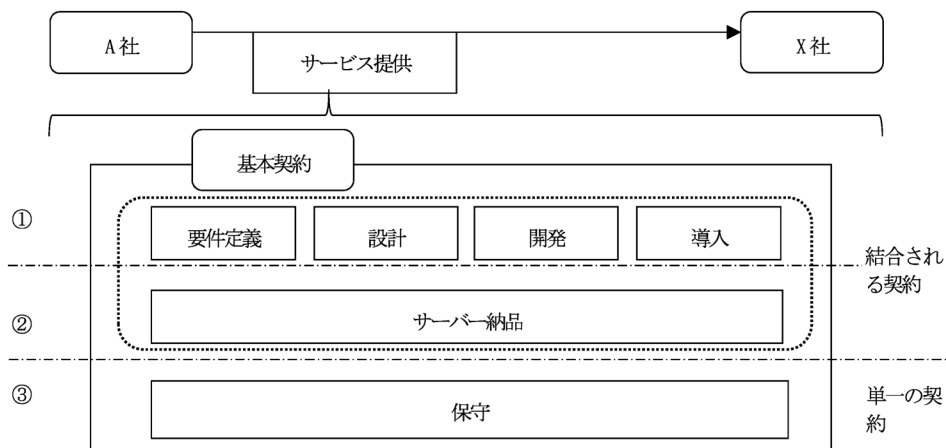
<sup>36</sup> あずさ監査法人『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』，中央経済社，2018年6月，176頁。

「サーバー納品」については、サーバーが汎用品であり、X社は容易に他のソフトウェア等と組み合わせて利用することができるため、当該サーバー単独で便益を得ることが可能と考えられる。また、以下の理由から、本ケースにおける他の約束である「ソフトウェア開発」とは別個の履行義務として識別されることが考えられる。

- A社はX社に対して、開発したソフトウェアと納品したサーバーを統合する重要なサービスを提供していない（インストール・サービスに重要性はない）
- 汎用品であるサーバーは、ソフトウェア開発の過程で大幅にカスタマイズされない
- 「ソフトウェア開発」と「サーバー納品」はそれぞれ独立に移転することができ、相互依存性または総合関連性が高くない
- その他、契約の観点から「ソフトウェア開発」と「サーバー納品」を区分して識別可能でないことを示す要因は検出されていない

「保守」契約については、「要件定義」から「サーバー納品」までの結合した契約とは独立した別個の契約と捉えていることから、別個の履行義務となる。

かくして、ステップ2における契約の結合という手続きによって、A社と顧客X社の間の契約は①「ソフトウェア開発」、②「サーバー納品」、③「保守」の3つの履行義務に区分される。上述の分析をまとめると、次の図表になる。



ステップ3 取引価格を決定 + ステップ4 別個の履行義務に対して当該取引価格を配分<sup>37</sup>

〈追加条件〉

- X社に納品するサーバーは汎用品であることから市場価格があり、A社も同業他社も、通常

<sup>37</sup> あずさ監査法人『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』，中央経済社，2018年6月，178頁。

250百万円で販売している。

- 別個の契約額は次の左表の通りである。
- 「要件定義」から「導入」については、X社の仕様に合わせたソフトウェア開発を行なっていることから、市場価格はない。これらの契約について、A社における過去の類似した契約規模、同種のソフトウェア開発に係る利益率は20%であった。個々の契約の予想原価は次の右表の通りである。

(単位：百万円)

個別契約	契約額	履行義務
要件定義	50	ソフトウェア開発 (計850)
設計	200	
開発	450	
導入	150	
サーバー納品	200	サーバー納品
保守	120	保守
合 計	1,170	

(単位：百万円)

個別契約	予想原価
要件定義	80
設計	120
開発	400
導入	100
合 計	700

#### 〈解説〉

「ソフトウェア」開発の履行義務については、X社の仕様に合わせたソフトウェア開発を行っていることから、市場価格は存在せず、独立販売価格が直接的に観察可能ではない。このため、予想原価に適切なマージンを加算した金額に基づき独立販売価格を見積もることが考えられる。このケースにおいては、顧客仕様のソフトウェア開発取引に関する過去の実績等から、適切な利益率として見積もられた20%を予想原価に加味することにより、独立販売価格を見積もる。

また、サーバーは市場価格があることから、当該市場価格を独立販売価格として用いる。

上記の考えに基づいて算出した独立販売価格の比率に基づいて、「要件定義」から「サーバー納品」までの結合された契約の合計額1,050百万円を各履行義務に配分する。

(単位：百万円)

履行義務	契約額	独立販売価格	配分額
ソフトウェア開発	850 <sup>1</sup>	$700 \div (1 - 0.2) = 875$	817 <sup>2</sup>
サーバー納品	200	250	233 <sup>3</sup>
合 計	1,050	1,125	1,050

<sup>1</sup>  $50 + 200 + 450 + 150 = 850$

<sup>2</sup>  $1,050 \times 875 / 1,125 = 817$

<sup>3</sup>  $1,050 \times 250 / 1,125 = 233$

「保守」の履行義務については、別個の契約であるため、価格の配分は生じない。

なお、本ケースでは「要件定義」から「サーバー納品」までの契約が結合されているため、それらの契約の総額を各履行義務に配分しているが、仮に「サーバー納品」もまた価格配分の対象とならない（「ソフトウェア開発」の契約総額である850が当該履行義務の額となる）。

#### **ステップ5** 企業が個々の履行義務を充足したときに収益を認識する<sup>38</sup>

〈追加条件〉

- 「サーバー納品」については、X社のサーバー室に据付し、問題なく稼働することをX社の担当者が確認し、検収することにより、所有権がX社に移転する契約となっている。
- 「保守」については、一定の期間に係る定額の契約（例：百万/月で2年間）としており、契約期間においてX社からの問い合わせ対応や運用で発生した不具合の修正を行うといった対応が含まれる。

〈解説〉

「ソフトウェア開発」については、X社の仕様に合わせた開発を行っていることから他に転用できる資産を創出しない。また、契約条件及び関連する法令や判例を考慮した結果、顧客の都合により取引が解除された場合には、実際にかかったコストにマージンを加えて顧客に代金を請求でき、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているとA社は判断した。したがって、開発されたソフトウェアに対する支配は、当該業務の進捗に応じてA社からX社に移転すると考えられるため、当該業務の進行期間にわたり、その進捗に応じて履行義務が充足され、収益を認識する。

「サーバー納品」については、X社がサーバーを物理的に占有し、またサーバーを検収することにより、サーバーの所有権がA社からX社に移転する内容となっている。このため、A社はX社によるサーバー検収終了時の一時点で収益を認識する。

「保守」について、X社は、A社に対して問い合わせる権利及び発生したバグの修正を依頼できる権利を契約期間中有しており、当該権利は契約期間においてはいつでも行使が可能である。このため、A社は保守を提供できるように待機するサービスをX社に提供しており、X社はこの履行につれて便益を同時に受け取って消費するものと考えられる。したがって、保守の提供が特定の時期に集中すると見込まれないことを前提に、A社は契約期間にわたり、期間の経過につれて定額で収益を認識する。

#### (3) まとめ

監査法人による会計処理にしたがって、新たな収益認識基準の実務適用手続が明らかとなった。

---

<sup>38</sup> あずさ監査法人『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』，中央経済社，2018年6月，182頁。

特徴点として、契約を基礎とする原則に従っている収益認識プロセスであることがわかった。新基準と従来基準による収益認識を比較してみると、次の表 3 になる。

〈表 3〉 新基準による収益認識

	収益認識基準時点	従来基準による 収益認識額 (単位：百万円)	新基準による 収益認識額 (単位：百万円)
ソフトウェア 開発	当該業務の進行期間にわたり、その進捗に応じて履行義務が充足され、収益を認識する。	850	817
サーバー納品	サーバー検収終了時の一時点で収益を認識する。	200	233
保守	契約期間にわたり定額で収益を認識する。	120	120

(出典) 筆者作成

この設例は、「ソフトウェア開発」業務は進行期間にわたり、その進捗に応じて、充足された履行義務に関する収益を認識するというパターンである。履行義務の進行期間において、充足される部分の収益はどのように認識するであろうか。次章では、もともと開発を進めなかった活動基準モデルを考察する上で、新基準における処理方法との関連性を明らかにする。

### Ⅲ 活動基準モデルによる収益認識の論理

前章で提示したように、両審議会は契約を基礎とする収益認識の原則に基づいて新たな収益認識基準を開発しており、前章で示した設例を確認することにより、新基準に基づく実務上の収益認識プロセスが明らかになった。したがってまた、収益認識に関する代替案として議論されていた活動基準モデルは、最終的に開発されなかったことも明らかになった。本章では、企業側の事業活動に依拠する活動基準モデルの特徴を分析し、それに基づいて新基準との関連性を検討する。

#### 1 活動基準モデルによる収益認識の概要

収益認識に関する改訂プロジェクトの議論の過程では、活動基準モデルの定義は明確に展開されていないため、次に新基準開発の際の注意事項から推測する。

##### (1) 概念

2008年討議資料が公開された後、両審議会に200通以上のコメント・レターが寄せられた。それに基づいて、2010年 ED における結論の根拠では、活動基準モデルに基づく収益認識は次のように議論されていたのである。

ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者のほぼ全員が、企業は一般的に顧客との契約がない場合には収益を認識すべきではないという両審議会の見解に同意した。しかし、コメント



提出者の一部は、両審議会がむしろ活動モデルを開発することを要望した。これは、活動が顧客への財又はサービスの移転が生じるかどうかに関係なく、企業が財またはサービスの生産又は提供における活動を行うにつれて収益を認識するものである。それらのコメント提出者は、財又はサービスが顧客に移転されるかどうかに関係なく、例えば、長期の工事契約又は他のサービス契約の期間を通じて一定の期間にわたり収益を認識することにより、財務諸表利用者により有用な情報を提供することになると論じる<sup>39</sup>。

## (2) 活動基準モデルの問題点

両審議会は活動基準モデルに関する次の懸念に留意した<sup>40</sup>。

- (a)活動基準モデルの場合に、収益認識は契約の会計に基づかない。活動基準モデルでは、収益は契約に基づく権利だけからではなく、棚卸資産や仕掛品などの企業の資産の増加により生じる。したがって、概念上、収益認識は契約が存在するまで繰り延べられる可能性はあるが、活動基準モデルにおいて収益認識のために顧客との契約が要求されない。しかし、その結果、収益は契約開始時点までに完了したなんらかの活動について、それを収益として認識することになる。
- (b)活動基準モデルの場合に、多くの財務諸表利用者にとって、直観で分かるものではないのである。企業は、顧客対価と交換に、約束した財又はサービスを受け取っていないときに、その顧客対価を収益として認識することになる。
- (c)活動基準モデルの場合に、濫用の可能性がある。企業は収益認識を加速させるために、報告期間の期末にその活動（例えば、棚卸資産の生産）を増加させることが考えられる。
- (d)活動基準モデルは、従来の基準の要求事項及び実務に重大な変更をもたらすことになる。現行基準の多くでは、収益は財又はサービスが企業に移転する時点においてのみ認識される。例えば、IAS 第18号では、物品の販売による収益認識は、企業がその物品の所有権を顧客に移転したときである。両審議会は、従来基準における工事進行基準の原則が、提案している収益認識の原則と多くのケースにおいて一致していることにも気づいた。

このように、活動基準モデルにおける収益認識の基礎となるのは、企業側の財またはサービスの生産又は提供である。それらの活動を行うにつれて、収益を認識するとされる。特に長期契約の場合には、企業側の開示により、財務諸表利用者により有用な情報を提供することができると考えられる。そして、顧客との契約を締結する前の活動成果は、棚卸資産や仕掛品などの形で計上する。

---

<sup>39</sup> IASB, Basis for Conclusions *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, BC 22.

<sup>40</sup> IASB, Basis for Conclusions *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, BC 23.

一旦契約が生じれば、契約開始時に完了した活動に関する収益を認識するというのである。

## 2 新基準との関連性

IFRS 第15号では、企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転することによって企業が履行義務を充足したときに（または充足するにつれて）、収益を認識しなければならないと提案されている。収益の認識時点、具体的に、いつ履行義務が充足されるかについて、2010年 ED では、「企財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する」<sup>41</sup>と提案されていた。支配を獲得している指標として、2010年 ED では、次のものが含まれていた<sup>42</sup>。

- (a)顧客が無条件の支払義務を負っていること。
- (b)顧客が法的所有権を有していること。
- (c)顧客が物理的に占有していること。
- (d)財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものであること。

このように、顧客側が支配を獲得したその時点に、収益認識が認められることとなる。すなわち、従来基準における工事進行基準は一旦承認されなくなったと考える。

しかし、本稿第Ⅱ章で展開したように、2011年 ED 以降および IFRS 第15号において、履行義務の充足については、「一時点で充足される履行義務」と「一定の期間にわたり充足される履行義務」の、2つのパターンに分けられている。

一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、企業は、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたりを認識しなければならない。進捗度を測定する際の目的は、企業が約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行を描写することである<sup>43</sup>。履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定方法としては、アウトプット法とインプット法が挙げられる。

### (1) アウトプット法

IFRS 第15号付録 B 適用指針では、アウトプット法について次のように説明している<sup>44</sup>。

アウトプット法は、収益の認識を、現在までに移転した財またはサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定と、契約で約束した残りの財またはサービスの比率に基づいて行う。アウトプット法には、現在までに完了した義務の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン

---

<sup>41</sup> IASB, Exposure Draft *Revenue from Contracts with Customers* June 2010, para25.

<sup>42</sup> IASB, Exposure Draft *Revenue from Contracts with Customers* June 2010, para30.

<sup>43</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, para. 39.

<sup>44</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, Appendix B Application Guidance B15.

ン、経過期間、生産単位数または引渡単位数などの方法が含まれる。企業が自らの進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、企業は、選択したアウトプットが履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮しなければならない。

また、アウトプット法による測定値と収益認識の繋がりについては、「実務上の便法として、企業が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受ける権利を有している場合には、企業は請求する権利を有している金額で収益を認識することができる」<sup>45</sup>としている。

なお、適用指針では、アウトプット法の欠点である「進捗度を測定するために使用されるアウトプットが直接的に観察可能でない場合があり、適用に必要とされる情報が過大なコストを掛けないと利用可能出来ない場合がある」<sup>46</sup>と指摘している。それ故に、両審議会はインプット法が必要となる場合があると考えていると思われる。

## (2) インプット法

IFRS 第15号付録 B 適用指針では、インプット法について次のように説明している<sup>47</sup>。

インプット法は、収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力またはインプット（例えば、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間）が、当該履行義務の充足のための予想されるインプット合計に占める割合に基づいて行う。企業の労力またはインプットが履行期間を通じて均等に消費される場合には、企業が収益を定額で認識することが適切となることがある<sup>48</sup>。

インプット法の欠点に関して、次のように述べられている。「インプット法の欠点は、企業のインプットと財またはサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係がない場合があることである。したがって、企業は、インプットのうち、進捗度の目的にしたがって、財またはサービスに対する支配を顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない」<sup>49</sup>と指摘される。

アウトプット法とインプット法に関する提案をまとめると、次の表4のとおりである。

---

<sup>45</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, Appendix B Application Guidance B16.

<sup>46</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, Appendix B Application Guidance B17.

<sup>47</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, Appendix B Application Guidance B15.

<sup>48</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, Appendix B Application Guidance B18.

<sup>49</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* 2017, Appendix B Application Guidance B19.

〈表4〉 アウトプット法とインプット法の比較

	内 容	測 定 指 標
アウトプット法	収益の認識を、現在までに移転した財またはサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定と、契約で約束した残りの財またはサービスの比率に基づいて行う。	現在までに完了した義務の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数、引渡単位数
インプット法	収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力またはインプットが、当該履行義務の充足のための予想されるインプット合計に占める割合に基づいて行う。	企業の労力、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間

(出典) 筆者作成

一定の期間にわたり充足される履行義務に関する進捗度測定の適切な方法として、アウトプット法とインプット法が挙げられる。企業活動の成果を直接的に測定するアウトプット法、あるいは間接的に企業活動成果のための犠牲額を測定するインプット法は、両者とも企業側の現在までに完了した履行義務を基礎とする描写方法である。これにより、計算結果である進捗度を用いて、報告時点で当該履行義務の収益認識額を適切な方法で把握することできると考えている。

以下、IFRS 第15号による改装工事に関する設例を用いて進捗度測定値の役割を考察する。IFRS 第15号設例 IE95～IE10では、進捗度の測定に基づく収益認識が次のように説明されている。

#### 設例

20X2年11月に、企業は顧客と、3階建ての建物を改装して新しいエレベーターを設置する契約を合計対価 CU5 百万で締結する。約束した改装サービス（エレベーターの設置を含む）は、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務である。合計予想原価は CU4 百万（エレベーターについての CU1.5百万を含む）である。エレベーターを顧客に移転する前に、エレベーターに対する支配を獲得するからである<sup>50</sup>。

取引価格と予想原価の要約は次の通りである<sup>51</sup>。

#### CU

取引価格	5,000,000
予想原価：	
エレベーター	15,000,000
その他の原価	<u>25,000,000</u>
合計予想原価	<u>4,000,000</u>

<sup>50</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* Illustrative Examples, para.95.

<sup>51</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* Illustrative Examples, para.96.

〈解説〉

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する為に、発生原価に基づくインプット法を使用する。企業は、IFRS 第15号にしたがって、エレベーターを調達する為に発生した原価が、企業が履行義務を充足する際の進捗度に比例しているのかどうかを評価する。顧客は20X2年12月にエレベーターが現地に引渡された時にエレベーターに対する支配を獲得するが、エレベーターは20X3年6月までは設置されない。エレベーターを調達するための原価（CU1.5百万）は、履行義務を完全に充足するための合計予想原価（CU4百万）と比較して多額である。企業は設計や製造には関与しない<sup>52</sup>。

企業は、エレベーターを調達するための原価を進捗度の測定値に含めると、企業の履行の程度を過大表示することになると判断する。したがって、企業は進捗度の測定値を修正して、エレベーターの調達原価を発生した原価の測定値及び取引価格から除外する。企業は、エレベーターの移転に係る収益をエレベーターの調達原価と同額（すなわち、ゼロの-margin）で認識する<sup>53</sup>。

20X2年12月31日現在で、企業は次のものを観察している<sup>54</sup>。

(a)発生したその他の原価は CU500,000である。

(b)履行は20%完了している（すなわち、 $CU500,000 \div CU2,500,000$ ）

したがって、20X2年12月31日現在で、企業は次の項目を認識する<sup>55</sup>。

CU	
収益	2,200,000 <sup>(a)</sup>
売上原価	<u>2,000,000<sup>(b)</sup></u>
合計予想原価	200,000

(a)認識する収益は、次のように計算される。

$$(20\% \times CU3,500,000) + CU1,500,000 = CU2,200,000$$

CU3,500,000は、取引価格 CU5,000,000－エレベーターの原価 CU1,500,000である。

(b)売上原価は、発生した原価 CU500,000＋エレベーターの原価 CU1,500,000である。

かくして、本件における履行義務は、IFRS 第35項(b)「企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するかまたは増加させ、顧客が当該資産の創出または増加につれてそれを支配する」に該当するため、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断される。契約の期間を通じて収益を認識するため、企業は発生原価に基づくインプット法を使って進捗度を測定することになる。12月31日の期末報告では、すでに充足される履行義務による収益認識を計上しなければならない。期間中

<sup>52</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* Illustrative Examples 2017, para.97.

<sup>53</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* Illustrative Examples 2017, para.98.

<sup>54</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* Illustrative Examples 2017, para.99.

<sup>55</sup> IASB, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* Illustrative Examples 2017, para.100.

に現地に引渡されたエレベーターは、設置されていないにもかかわらず、顧客がすでに支配を獲得したとみなされる。そのため、当該履行義務が充足され、収益認識を行うことになる。一方、改装サービスに関する発生した原価が20%と観察されるため、収益も予想総収益の20%とを計上すると判断される。

$$\text{進捗度} = \frac{\text{現在までのアウトプット（或はインプット）}}{\text{契約に記載する予想総アウトプット（或はインプット）}}$$

さて、こうした企業が財またはサービスの生産又は提供に関する活動を行うにつれて収益を認識するという考え方は、元々除外されていた活動基準モデルの原則と一致しているであろうか。新基準では、これらの企業活動をアウトプット法とインプット法で、一定期間中の収益認識を把握するものである。当初、両審議会は留意した4つの懸念が解消されたのか。

すでに明らかにしたように、活動基準モデルは、1つの収益認識パターンとして、新基準に内在している。収益認識の対象は、必ずIFRS第15号全体と一致しなければならない。そのため、収益認識は契約の会計処理に基礎としなければならないである。また、アウトプット法とインプット法を用いて、開示した進捗度は、財務諸表利用者に分かりやすくなる。しかし、収益認識を加速させるために、報告期間の期末に、進捗度を測定するアウトプット法又はインプット法の指標を増加させる恐れが存在する。そのため、実務上には、この濫用の可能性を防止しなければならない。なお、企業にとっていかにして最適な方法を選ぶことができるか、そして期間損益計算に繋がる収益計上額の信頼性をどのように保証するか等について、実務上の問題から懸念が生じる。

## おわりに

本稿では、新たな収益認識基準であるIFRS第15号の論理構造について考察を行った。IASBとFASBは、財またはサービスの生産・提供における活動を行うにつれて収益を認識するという活動基準モデルを開発せず、契約を基礎とする収益認識原則に基づいて新基準を開発した。本稿において考察したように、提案内容の改訂により、もともと放棄された活動基準の原則は新たな収益認識基準のなかに内包されていることが判明した。これは、一定の期間にわたり充足される履行義務を認識する際に、企業側の財やサービスの生産又は提供に関する活動に依拠して収益を認識するという点から看取できる。一定の期間にわたり充足される履行義務を認識するという収益認識のパターンは、企業側の財やサービスの生産または提供に関する活動に基づく収益認識方式であり、それは、活動基準モデルの本質と同じであると考ええる。経済的実質を重視する活動基準モデルを用いて、理論上は、経済事象をより忠実に描写することができるものとみなす一方、全体としては法的な裏付けのある契約形式を用いる法的拘束力で構成したものと思われる。しかしながら、実務上の問題に如何にして対応するかという懸念を生じさせている。例えば、進捗度測定方法の選択や計算値の信頼性などである。これらに関する考察は今後の課題としたい。

## 引用文献

IASB, Discussion Paper *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, December 2008.

(国際会計基準委員会財団訳, 討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 2008年)

IASB, Exposure Draft *Revenue from Contracts with Customers*, Jun 2010. (国際会計基準委員会財団訳, 公開草案「顧客との契約から生じる収益」, 2010年)

IASB, Exposure Draft *Revenue from Contracts with Customers*, Nov 2011. (国際会計基準委員会財団訳, 公開草案「顧客との契約から生じる収益」, 2011年)

IASB, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, 2014. (国際会計基準委員会財団訳, IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」, 2014年)

企業会計基準委員会訳『IFRS 基準2017』, 中央経済社, 2017年。

佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」, 『會計』, 第187巻第6号, 2014年12月, 107頁-120頁。

金子輝雄「国際課税の観点からみた IFRS15」, 『拓殖大学経営経理研究 岡本治雄教授退職記念号』, 第111号, 2018年02月, 107頁-120頁。

あずさ監査法人『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』, 中央経済社, 2018年6月。